



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.913584/2019-97
ACÓRDÃO	3101-004.043 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERTILIZANTES HERINGER S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE DECISÃO RECORRIDA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Declara-se nula a decisão recorrida que não enfrenta minuciosamente os argumentos relacionados as provas carreadas a impugnação. Examinar tais elementos bem como, as alegações na fase recursal, resultam em violação ao duplo grau de jurisdição, ao cerceamento do direito de defesa e na supressão de instância.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para anular a decisão recorrida e, conseqüentemente, devolver os autos a DRJ para que nova decisão seja proferida e seja enfrentado o argumento da recorrente constante no tópico “IV – PRELIMINAR – EQUÍVOCO DO FISCAL NO CÁLCULO DO CRÉDITO RECONHECIDO A SER RESSARCIDO À MANIFESTANTE”.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzidos pela DRJ os principais pontos do Despacho Decisório bem como, da manifestação de inconformidade da empresa, ora recorrente, adoto o seu relatório para retratar as peculiaridades do caso concreto:

O presente processo foi formalizado para tratamento do Pedido de Ressarcimento nº 17449.35311.190617.1.5.18-9340, referente ao crédito de PIS NÃO CUMULATIVO, do 1º trimestre de 2017, no valor de R\$ 2.921.126,45.

A DRF Vitória/ES, por meio do despacho decisório, emitido em 17/02/2020, deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento.

Do Relatório Fiscal que amparou o despacho decisório cabe transcrever o seguinte trecho:

9. Com base na análise da documentação apresentada, verificamos que a fiscalizada se aproveitou de créditos referentes a despesas não enquadradas na definição de insumos, conforme delineado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do Resp nº 1.221.170, c/c Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os quais foram consubstanciados nos arts. 171 e 172 da Instrução Normativa RFB nº 1911/2019.

10. Em consequência disso, o pedido de ressarcimento pleiteado foi parcialmente deferido.

II – FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

11. O direito creditório do PIS incidência não-cumulativa está descrito no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e a definição de “insumos” para fins de créditos encontra-se definida nos arts. 171 e 172 da Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019.

12. Com base no inciso I do art. 1º da Lei 10.925/2004, ficaram reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados -TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas.

13. A FH realizou a venda de produtos sujeitos à alíquota 0 (zero), enquadradas no capítulo 31 da TIPI. Em virtude deste fato, passou a acumular créditos incidentes sobre os insumos vinculados a essas vendas.

Esses créditos acumulados ao final do trimestrecalendário podem ser objeto de compensação com outros tributos administrados pela RFB ou solicitados ressarcimento em dinheiro, conforme estabelecido no art. 16 da Lei 11.116/2005.

LEI 11.116/2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria;

ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

14. Em relação ao conceito de insumo com direito a aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, convém citar alguns itens da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, in verbis:

1. Trata-se da análise do julgamento do Recurso Especial (RESP) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do nCPC, no qual o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

2. Pretende-se, nesta Nota Explicativa, formalizar a orientação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem

acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, bem como delimitar a extensão e o alcance do julgado, viabilizando a adequada observância da tese por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

(...)

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente – cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. Convém destacar desde já que, se, por um lado, a decisão do STJ, no recurso repetitivo ora examinado, afastou o critério mais restritivo adotado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse adotado critério demasiado elastecido, o qual iria desnaturar a hipótese de incidência das contribuições do PIS e da COFINS. Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.

19. Assim, impende ressaltar que uma das balizas do julgado é a de que não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua direta ou indiretamente que serão consideradas insumos, para fins de creditamento do PIS/COFINS.

(...)

26. Ora, essencial para a compreensão do julgado é observar que foi ressaltada a diferença entre a sistemática da não-cumulatividade para o IPI e o ICMS e para as contribuições do PIS/COFINS. Isso porque o sistema das contribuições ao PIS e da COFINS não é aquele que garante o crédito de tributo pago anteriormente.

27. Destarte, conquanto em ambos casos de não-cumulatividade se vislumbre o objetivo de evitar a tributação em cascata, tratando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, como não há uma conexão direta com determinado produto ou mercadoria, a técnica da não-cumulatividade a se observar é a de base sobre base, encontrando-se o tributo a pagar por meio da aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e determinadas despesas.

28. O precedente do STJ buscou, então, a definição de insumo para fins da não-cumulatividade de que trata as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, de modo a conferir eficácia a esse sistema. Isso porque a mencionadas leis não definem o que deve ser considerado como insumo para fins da sistemática de não-cumulatividade. Entendeu o STJ, contudo, que, não obstante a adoção de conceito indeterminado de insumos pelas mencionadas leis, delas é possível extrair balizas, na medida em que nem se poderia adotar conceituação demasiado ampla, como seria a da legislação do Imposto de Renda (IR), tampouco assaz restritiva, como a do IPI, a ponto de comprometer a sistemática da não-cumulatividade.

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de

insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

40. Nota-se, pois, que o STJ, ao definir pela utilização dos critérios de essencialidade e relevância, segundo a importância do item para o desenvolvimento da atividade-fim da empresa, no intuito de obter o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade prevista pela legislação do PIS/COFINS, aludiu à aferição objetivamente considerada, afastando, destarte, que o item seja subjetivamente considerado sob a ótica da empresa ou do empresário.

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na

impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.

45. Com efeito, importa destacar que não foi a intenção do legislador autorizar ampla desoneração fiscal, mas buscar a tributação do valor agregado do bem ou serviço, diminuindo os efeitos da tributação em cascata, para aumentar a horizontalidade na produção. Não é por outro motivo que a importância ou não do item deve ser aferida de forma objetiva, analisando-se a atividade econômica desenvolvida e aqueles elementos que lhe são essenciais ou relevantes, quais sejam, aqueles que fazem parte – direta ou indiretamente – do processo produtivo - cuja ausência acarrete na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção ou que lhe torne inúteis.

(...)

47. Demais disso, ainda nessa linha de raciocínio, é possível extrair do julgado que, conquanto os critérios de relevância e essencialidade não sejam sinônimos, para fins da não-cumulatividade das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, possuem sentido muito próximos. Essencialidade e relevância, conquanto

sejam diferentes, no sentido da interpretação do julgado, são conceitos bastante aproximados, de forma que não se possa conceber o produto ou serviço sem aquele item, seja porque impossível a prestação do serviço ou a produção, seja porque da ausência do item decorra inutilidade do produto ou serviço.

48. A Ministra Regina Helena Costa esclareceu em seu voto que o item atende ao critério da essencialidade quando configura elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, minimamente, quando sua falta prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. É, portanto, essencial é o item, dentro do processo produtivo, do qual dependa “intrínseca e fundamentalmente” o produto ou serviço.

49. Já o item relevante, ainda no escólio da Ministra Regina Helena Costa, é aquele cuja finalidade, conquanto não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou serviço integra o processo de produção, ou pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal. Nesse passo, a Ministra entendeu que o critério da relevância seria mais abrangente que o da pertinência (que havia sido proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques), na medida que esta seria caracterizada pelo emprego na produção ou na execução do serviço.

15. Verifica-se que a referida Nota, ao analisar a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do Resp nº 1.221.170, interpretou o conceito de insumo, para fins de créditos das contribuições não-cumulativas, no sentido de que:

- a) insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser, direta ou indiretamente, empregados no processo produtivo e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade na prestação do serviço ou da produção, ou seja, cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes;
- b) que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;
- c) que há itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva com o descumprimento do comando legal.

16. A referida nota interpretou, ainda, que:

a) não devem ser considerados insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício de suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional, pois há bens e serviços com papel importante para a empresa, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado ao seu processo produtivo;

b) que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, inexistindo insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim; e c) que a utilização dos critérios de essencialidade e relevância, segundo a importância do item para o desenvolvimento da atividade-fim, deve ser aferida objetivamente, afastando, assim, o item que seja subjetivamente considerado sob a ótica da empresa ou do empresário.

17. Destaca-se que o entendimento do STJ é de que o conceito de insumo, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.

18. Com base na decisão do STJ e na Nota SEI, a RFB editou a IN RFB Nº 1911, de 2019, institucionalizando tais conceitos.

III – INFRAÇÕES APURADAS

III.1 - SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS INSUMOS.

19. Será com base nesta definição do conceito de insumo que serão analisadas as informações prestadas pela fiscalizada e definidos os itens a serem glosados.

20. Apesar do contribuinte alegar que todos os itens para os quais aproveitou créditos da contribuição são essenciais para o desenvolvimento de suas atividades produtivas, o entendimento exarado nas normas retro citadas é que nem todo item “essencial” deve ser considerado como insumo com direito a creditamento do PIS e da COFINS.

21. Seguem abaixo as análises de todos os itens glosados, separados por item, conforme informado no SPED CONTRIBUIÇÕES:

III.1.1 SERVIÇOS PORTUÁRIOS

22. A fiscalizada informou que:

A contribuinte destaca que, conforme se verifica pela planilha anexa, a maioria das despesas refere-se a serviços portuários, que são essenciais ao processo produtivo da Fertilizantes Heringer. Para comprovar a essencialidade desses serviços, a contribuinte apresenta, ainda, laudo técnico elaborado por profissionais (engenheiros) altamente capacitados (Docs_Comprobatorios).

Conforme restou esclarecido no referido laudo, a Fertilizantes Heringer não exerce atividade de extração dos minerais que compõem o fertilizante que fabrica, razão pela qual está obrigada a importar as matérias-primas a serem utilizadas em seu processo produtivo, haja vista que o mercado nacional não produz matéria-prima suficiente para o abastecimento das indústrias de fertilizantes do país.

Para que a matéria-prima estrangeira possa chegar às unidades da Fertilizantes Heringer é necessária a contratação de diversos serviços, dentre os quais se enquadram aqueles indicados no Termo de Intimação, tais como 1) desestiva; 2) frete municipal; 3) armazenagem; 4) desembarço e 5) carga e descarga.

Os referidos serviços foram devidamente detalhados no laudo anexo, restando evidente a sua essencialidade ao processo produtivo da Fertilizantes Heringer, posto que, sem esses serviços portuários, não seria possível a chegada da matéria-prima às unidades das Empresas, de forma a viabilizar a fabricação dos fertilizantes.

23. O laudo técnico informado pela FH contém a explicação e o detalhamento completo de todo o processo produtivo da empresa, desde a importação das matérias primas e posterior desembarque pelos correspondentes navios (desestiva), até a fabricação do produto final (FH), segundo as especificações de cada cliente.

24. O § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que, no caso de aquisição de insumos, o “crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota” modal das contribuições sobre o valor: I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês”.

25. Nesse sentido, limitando a análise aos itens qualificáveis como insumo, verifica-se que a NBC TG 16 (R1), do Conselho Federal de Contabilidade estabelece que:

“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.” (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.273, de 31 de outubro de 2010)

26. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis),

estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

- a) preço de compra do bem;
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);
- e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados; f) tributos não recuperáveis.

27. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.

28. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

- a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;
- b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

29. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração.

30. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições.

31. Pode-se inferir que tais serviços de operações portuárias, como as despesas de frete municipais, desestiva, descarga, operação portuária, descarga/armazenagem, fretes ocorridos internamente no porto, integram o custo de aquisição dessas matérias primas importadas.

32. Entretanto, como as matérias primas importadas pela empresa são tributadas à alíquota zero, tais custos portuários impingidos pela empresa, ao integrarem ao custo de aquisição dessas matérias primas, não são suscetíveis à apuração de créditos pelos motivos já expostos acima, qual seja, “se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente”.

33. Portanto, conclui-se que a empresa não faz jus a apuração de créditos de Pis e Cofins referentes a Operações Portuárias.

III.2.2 FRETES MUNICIPAIS

34. A fiscalizada informou que:

Também em relação ao serviço de transporte, o laudo apresentado (Docs_Comprobatorios) comprova a sua essencialidade ao processo produtivo da Empresa.

35. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

36. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (grifos nossos).

37. Os gastos relativos aos fretes na compra e na transferência interfiliais de matérias primas (produtos alíquota zero), bem como de produtos acabados (fertilizantes), não dão direito à apuração de créditos de Pis e Cofins.

38. O impedimento à apuração de créditos nas transferências interfiliais de matérias primas se dá pelo fato dos produtos transportados serem tributados à alíquota zero e como tais fretes integram o custo de aquisição dessas matérias primas, então não há que se falar em direito à apuração de créditos de Pis e Cofins, conforme restou provado no item III.2.1 acima, que tratou sobre os serviços portuários.

39. Quanto às transferências de produtos acabados, estas despesas não estão vinculadas ao processo produtivo do contribuinte, já que estes produtos já se encontram com o processo produtivo finalizado. Mesmo que seja uma despesa essencial para o contribuinte, trata-se de uma despesa comercial/administrativa e não de produção.

III - CONCLUSÃO

40. Na análise do Pedido de Ressarcimento referente à (ao) PIS NÃO CUMULATIVO – Mercado Interno do 1º trimestre de 2017, apresentado através do PER/Dcomp nº, apresentado pela FERTILIZANTES HERINGER S/A, CNPJ Nº 22.266.175/0001-88, através do PER/DComp nº 17449.35311.190617.1.5.18-9340, verificou-se que a empresa se aproveitou de créditos indevidos sobre serviços portuários e sobre despesas de frete municipal, em descompasso com a definição de insumo definida na decisão proferida pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF e na IN RFB Nº 1911, de 2019.

41. Estes créditos indevidos foram glosados pela fiscalização e informados no Sistema de Controle de Créditos e Compensações – SCC, que emitirá o respectivo Despacho Decisório de reconhecimento do direito creditório e de homologação das compensações.

Cientificado do despacho decisório, o interessado apresentou manifestação de inconformidade na qual alega que:

SERVIÇOS PORTUÁRIOS

- A DRF/Vitória glosou créditos de PIS e COFINS apurados pela Manifestante em relação aos serviços de operações portuárias sob o entendimento de que essas despesas integram o custo de aquisição das matérias primas importadas. Assim, como as matérias primas importadas pela empresa são tributadas à alíquota zero, tais custos portuários impingidos pela empresa, ao integrarem ao custo de aquisição dessas matérias primas, não seriam suscetíveis à apuração de créditos de PIS e COFINS.

- Os itens glosados foram relacionados pelo Fiscal no Relatório disponibilizado após o encerramento dos trabalhos de fiscalização e encontram-se discriminados na planilha anexa (Docs_Comprobatorios).

- As referidas glosas, contudo, não merecem prosperar.

- Isso porque, ao contrário do que afirmado no Relatório Fiscal, as despesas incorridas pela Manifestante com serviços portuários possuem natureza diversa da própria mercadoria importada. Esses serviços portuários são formalizados por meio de notas fiscais próprias, cujas operações suportam a incidência integral do PIS e da COFINS.

- Ou seja, esses serviços portuários são contratados de pessoas jurídicas distintas daquela que vendeu o insumo, sendo que o valor recebido em

contrapartida pela prestação do serviço será incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelos prestadores dos serviços contratados sendo, portanto, efetivamente tributadas essas operações. É justamente por essa razão que essas operações portuárias geram crédito das referidas contribuições, independentemente do insumo importado ter sido tributado, ou não.

- Ora, não é possível equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo àquela referente aos serviços portuários contratados pela Manifestante, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria.

- Em sendo assim, ainda que se entenda que as despesas com operações portuárias representa um acréscimo ao custo de aquisição do insumo, não se pode atribuir a essa despesa – que é distinta – a mesma natureza da despesa com o insumo, afinal, a mercadoria importada não suportou a incidência das contribuições, ao passo que os serviços portuários foram integralmente tributados, visto terem sido contratados de pessoas jurídicas que, por expressa previsão legal, estão sujeitas ao recolhimento de PIS e COFINS sobre o total das receitas auferidas no mês.

- A prevalecer o entendimento que embasou a glosa neste ponto, verificar-se-á nítida ofensa à não cumulatividade do PIS e da COFINS, eis que haverá a redução do direito ao crédito da Manifestante sem qualquer embasamento constitucional/legal.

- É justamente por essa razão que o Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece, expressamente, é cabível o direito de creditamento das contribuições em relação aos serviços portuários, independentemente do direito de crédito sobre os insumos importados.

- Nesse sentido, veja-se recente acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária do CARF, proferido nos autos do PTA nº 10783.901349/2015-49. A decisão reverteu esta mesma glosa em favor da ora Manifestante, a qual havia sido também aplicada pela RFB em uma fiscalização anterior:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse, embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado. Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados.

PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado. Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do direito de crédito sobre os insumos importados.

(...)

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. MATÉRIAS-PRIMAS. EMBALAGENS. EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

São passíveis de creditamento das contribuições de PIS/Cofins os dispêndios relativos aos serviços de frete que são aplicados no processo produtivo da empresa, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002. Os serviços de transferência de matérias-primas, embalagens e equipamentos de produção entre filiais são essenciais ao processo produtivo quando este esteja distribuído nos vários estabelecimentos da empresa. (CARF - Processo nº 10783.901349/2015-49 - Acórdão nº 3402-007.189 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

- Sessão de 17 de dezembro de 2019 – Recorrente FERTILIZANTES HERINGER S/A)

- Em que pese não tenha sido questionada, pelo Despacho Decisório, a essencialidade desses serviços de operações portuárias contratados pela Fertilizantes Heringer, até mesmo porque a essencialidade desses serviços restou devidamente comprovada durante o procedimento de fiscalização, a Manifestante apresenta, ainda, laudo técnico (Docs_Comprobatorios) elaborado por profissionais (engenheiros) altamente capacitados, que efetivamente comprova que esses serviços de operações portuárias são essenciais ao processo produtivo da Fertilizantes Heringer.

- Isso porque, conforme restou esclarecido no referido laudo, a Fertilizantes Heringer não exerce atividade de extração dos minerais que compõem o fertilizante que fabrica, razão pela qual está obrigada a importar as matérias-primas a serem utilizadas em seu processo produtivo, haja vista que o mercado nacional não as produz de maneira suficiente para o abastecimento das indústrias de fertilizantes do país.

- E, para que a matéria-prima estrangeira possa chegar às unidades da Fertilizantes Heringer, é necessária a contratação de diversos serviços, dentre os quais se enquadram aqueles indicados no Relatório Fiscal, tais como 1) desestiva; 2) frete municipal; 3) armazenagem; 4) desembarço e 5) carga e descarga.

- O serviço de desestiva, por exemplo, refere-se ao ato de descarregar o navio, retirar o produto importado de dentro da embarcação e o colocar em terra. O serviço de desestiva é realizado por operadores portuários, ou seja, empresas qualificadas para exercer a movimentação e armazenagem de mercadoria dentro do porto. A matéria prima do fertilizante importada pela Manifestante chega ao país de navio e é desestivada por meio de gindastes de bordo ou de solo.

- Os operadores portuários contratados pela Manifestante retiram o produto dos porões dos navios e os colocam em caminhões, que se dirigem diretamente às unidades fabris da Fertilizantes Heringer ou, na hipótese de ausência de espaço na Empresa, transportam a mercadoria até armazéns localizados na área portuária para posterior envio à Empresa.

- Em relação ao Armazenamento/Depósito de Bens, a contribuinte destaca que, conforme se verifica pelo laudo anexo, esse serviço também é essencial ao seu processo produtivo, haja vista que, nas filiais distantes dos portos (MG, MT, MS, GO e SP), a indisponibilidade de caminhões para fazer o transporte (centenas de caminhões) do porto até a fábrica, aliada ao prazo exíguo exigido pelo porto para a conclusão da operação de descarga, obriga a Empresa a contratar armazéns próximos ao porto, concluindo a operação de descarga rapidamente e ganhando tempo para posterior contratação de caminhões em número suficiente para levar a matéria-prima até as fábricas.

- Também em relação ao serviço de transporte, o laudo apresentado (Docs_Comprobatorios) comprova a sua essencialidade ao processo produtivo da Empresa, haja vista que o deslocamento do insumo importado até os locais de armazém depende da contratação desse serviço.

- Ademais, o desembaraço se traduz no processo de liberação da mercadoria importada pela autoridade alfandegária. O serviço que envolve a preparação e a entrega da documentação, bem como o acompanhamento de todo o procedimento de desembaraço é realizado por empresas especializadas na prestação deste serviço e é, da mesma forma, essencial à liberação das matérias primas a serem utilizadas no processo de fabricação dos fertilizantes produzidos pela Manifestante, conforme atesta o laudo anexo.

- Evidente, portanto, que todos os gastos portuários que foram indevidamente glosados pela Fiscalização e que constam detalhados no laudo anexo, são essenciais ao processo de produção dos fertilizantes realizado pela Manifestante, haja vista que, sem esses serviços, as matérias-primas importadas não chegariam ao estabelecimento da Fertilizantes Heringer, impossibilitando a concretização do processo de produção dos fertilizantes.

- Ainda, cumpre esclarecer que esses serviços de operações portuárias contratados sequer poderiam ser realizados pela própria Manifestante (importadora), haja vista que a Lei dos Portos (Lei nº 12.815/2013), que regula a atividade portuária, expressamente determina que a movimentação e armazenagem de mercadorias dentro da área do porto seja realizada por operador portuário, que é a pessoa jurídica pré-qualificada para exercer essas atividades. Ou seja, as despesas incorridas pela Manifestante, além de necessárias, são inerentes à atividade de importação das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, por expressa previsão legal, sendo inequívoca a sua essencialidade e, portanto, o direito ao creditamento de PIS e COFINS respectivo.

- Os serviços portuários contratados pela Manifestante, cujos créditos de PIS e COFINS foram indevidamente glosados pela DRF/Vitória, foram devidamente detalhados no laudo anexo e demonstrada a sua essencialidade ao processo produtivo da Fertilizantes Heringer, posto que, sem esses serviços portuários, não seria possível a chegada da matéria-prima às unidades da Empresas, de forma a viabilizar a fabricação dos fertilizantes.

- A Manifestante junta, ainda, Relatório de Pesquisa por período de Declarações de Importação (Docs_Comprobatorios), de forma a demonstrar que as despesas incorridas, no período (2017, 2018 e 2019), com os serviços portuários indicados no Termo de Intimação, efetivamente referem-se às matérias-primas importadas e utilizadas na fabricação dos fertilizantes comercializados pela Empresa.

- Não há dúvidas, portanto, que se trata de gastos essenciais e indispensáveis e até mesmo obrigatórios às atividades da empresa, bem como

que se relacionam ao seu processo produtivo (valores incorridos para aquisição e recebimento de insumos). Por essas razões, o CARF vem reconhecendo o direito ao crédito de PIS e COFINS em relação a esses serviços. Senão, veja-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

(...)

PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do direito de crédito sobre os insumos importados.

(...)

(Acórdão 3402-007.191 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Julgado em 17/12/2019 – Processo nº 10783.901348/2015-02 - Recorrente FERTILIZANTES HERINGER S/A)

(***)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Data do fato gerador: 30/09/2008 CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS.

Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.

Assim, a recorrente faz jus aos créditos apurados sobre os custos com serviços de desestiva/despachantes, correspondentes exclusivamente ao descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado, conforme discriminado literalmente por ela, em seu recurso voluntário, pagos às pessoas jurídicas domiciliadas no País, mediante notas fiscais de prestação de serviços. Tais custos integram o custo dos bens (matérias primas) utilizados na produção e fabricação dos produtos vendidos por ela e se enquadram no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, citado e transcrito anteriormente.

(Acórdão 3301002.061 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 3ª Seção – Julgado em 25/09/2013 – Processo nº 15586.001201/201048)

(***)

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ABRANGÊNCIA E LIMITES.

Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a esta inerentes os serviços portuários que compreendem dispêndios com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários.

(Acórdão 3402002.443 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção – Julgado em 19/08/2014 – Processo nº 11080.722811/200985)

- Inclusive, destaca-se que o primeiro precedente citado também refere-se a processo em que a Manifestante é parte (PTA nº 10783.901348/2015-02), no qual foram analisadas as glosas realizadas em relação aos mesmos serviços de operações portuárias que ora se analisa, tendo sido expressamente reconhecido que esses serviços “são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse”.

- Evidente, portanto, que devem ser canceladas as glosas realizadas pelo Despacho Decisório ora impugnado, sendo reconhecido o direito da Manifestante aos créditos de PIS e COFINS relativos aos serviços portuários contratados no período sob análise.

- Caso se entenda, contudo, que seria necessária a apresentação de algum documento/esclarecimento específico para comprovação dos créditos relativos a determinado item, a Manifestante requer seja o feito baixado em diligência, de forma a possibilitar a comprovação do direito ao creditamento respectivo.

FRETES MUNICIPAIS

- Conforme mencionado, a DRF/Vitória também glosou os créditos apurados pela Manifestante em relação aos gastos com fretes na compra e na transferência interfiliais de matérias primas, pelo fato de que os produtos transportados são tributados à alíquota zero e, como tais fretes, supostamente, integram o custo de aquisição dessas matérias primas, não haveria que se falar em direito à apuração de créditos de PIS e COFINS.

- Ainda, foram também glosados os créditos de PIS e COFINS relativos aos fretes contratados pela Manifestante para transporte de produtos acabados (fertilizantes) ente estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, sob o entendimento de que estas despesas não estão vinculadas ao processo produtivo do contribuinte, já que estes produtos já se encontram com o processo produtivo finalizado.

- No entanto, conforme será demonstrado, nenhuma das glosas realizadas em relação aos fretes deve prosperar, devendo ser reformado o Despacho Decisório também em relação a esses pontos.

a) Fretes na compra e na transferência interfiliais de matérias primas

- Em relação a esse ponto, o raciocínio a ser aplicado para reconhecimento da improcedência da glosa assemelha-se ao detalhado no tópico relativo aos serviços portuários, haja vista que a despesa com frete pago na aquisição do insumo possui natureza diversa, formalizada por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS.

- Ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, sendo que o valor recebido em contrapartida pela prestação do serviço será incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelo transportador e, portanto, tributado.

- Sobre essa operação de frete, que, como visto, é autônoma e formalizada por meio de nota fiscal própria, houve a incidência integral de PIS e COFINS, a qual tem o condão de gerar crédito das contribuições, em atenção à não cumulatividade que envolve os tributos.

- Lado outro, a aquisição do insumo se deu por meio de outra operação, que envolve sistemática de tributação totalmente diferente (alíquota zero). É dizer, no caso da aquisição das matérias primas, a operação não suporta a incidência do PIS e da COFINS, razão pela qual não é possível a tomada de crédito das contribuições.

- Não é possível, desta forma, equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria.

- Em sendo assim, ainda que se entenda que a despesa com o frete representa um acréscimo ao custo de aquisição do insumo, não se pode atribuir a essa despesa – que é distinta – a mesma natureza da despesa com o insumo, afinal, a mercadoria transportada não suportou a incidência das contribuições, ao passo que o frete foi integralmente tributado, razão pela qual é devido o crédito de PIS e COFINS respectivo.

- Significa dizer que, a prevalecer o entendimento que embasou a manutenção da glosa neste ponto, se verificará nítida ofensa à não cumulatividade do PIS e da COFINS, eis que haverá a redução do direito ao crédito da Fertilizantes Heringer sem qualquer embasamento constitucional/legal.

- Este é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. De fato, ao analisar questão idêntica ao caso dos autos, a Corte Administrativa já rechaçou, por diversas vezes, a tentativa do Fisco Federal de equiparar a natureza da despesa com o frete à natureza da despesa com o insumo. Nesse sentido, veja-se recente acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária do CARF, abaixo, que, inclusive, foi proferido no PTA nº 10783.901349/2015-49, em que a Manifestante é parte e no qual haviam sido inicialmente glosados os créditos de PIS e COFINS referentes às mesmas despesas que ora se analisa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse.

Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele.

A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado. Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados.

PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do direito de crédito sobre os insumos importados.

(...)

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. MATÉRIAS-PRIMAS. EMBALAGENS. EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

São passíveis de creditamento das contribuições de PIS/Cofins os dispêndios relativos aos serviços de frete que são aplicados no processo produtivo da empresa, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002. Os serviços de transferência de matérias-primas, embalagens e equipamentos de produção entre filiais são essenciais ao processo produtivo quando este esteja distribuído nos vários estabelecimentos da empresa.

(CARF - Processo nº 10783.901349/2015-49 - Acórdão nº 3402-007.189 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 17 de dezembro de 2019 – Recorrente FERTILIZANTES HERINGER S/A)

- Veja-se que, no julgado acima, restou devidamente reconhecido que “se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições

em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados”.

- Nesse sentido, cita-se, também o precedente abaixo:

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. Tratando se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos que não sofreram a incidência, o custo do serviço gera direito a crédito. (Processo nº 11065.724992/201197; Acórdão nº 3302001.916; – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 29 de janeiro de 2013)

- Destacam-se, neste contexto, as seguintes passagens extraídas do voto condutor referente ao último precedente citado, as quais confirmam, com todas as letras, a regularidade do creditamento realizado pela Manifestante:

(c) Crédito básico sobre Fretes de Compras que Integram o Presumido

Trata se do crédito pleiteado pela Recorrente sobre os fretes dos insumos que estão sujeitos ao crédito presumido.

Nos termos o Relatório Fiscal das fls. 6033/6034, verbis: “Como já referido, não existe previsão específica para inclusão dos fretes sobre compras na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade. Estes dispêndios integram a base de cálculo dos créditos na condição de integrante do custo de aquisição do insumo/mercadoria. Assim, os fretes sobre compras, relativamente aos créditos da não cumulatividade, recebem o mesmo tratamento do bem adquirido.

Por exemplo, se o bem adquirido não gera direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado ao respectivo frete. Se o bem adquirido possibilita apenas o direito ao crédito presumido, os fretes darão direito ao crédito presumido.

Este entendimento foi mantido pela r. decisão recorrida, a saber:

(...)

Nesse caso, como a possibilidade de creditamento dos valores despendidos com frete só é possível por ele integrar o custo de aquisição do bem, entende-se que o cálculo desses créditos deva se dar da mesma forma como ocorre o cálculo do crédito do insumo.

- Ao analisar a matéria, a Turma Julgadora houve por bem rechaçar o entendimento da Fiscalização e da Delegacia de Julgamento que o havia corroborado. É ver:

Parece-me que não há controvérsia no fato da existência de crédito no frete do insumo adquirido para utilização no processo produtivo. A questão aqui debatida refere-se ao quantum deste crédito.

Concordo com a fiscalização e decisão recorrida no que se refere ao entendimento de que esta espécie de frete é acrescido ao custo de aquisição do produto.

Todavia, não coaduno com a conclusão apresentada de que por acrescer ao custo de produção, o cálculo do crédito com o frete deve ter a si aplicada a restrição de crédito sofrida pelo insumo que transporta.

Assim como esclarecido alhures, entendo que o crédito presumido é “presumido” porque, em vista do insumo ser não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero, não é possível a aplicação do crédito base calculável nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

O contribuinte tem razão quando argumenta que o frete sofreu a incidência integral do PIS e da COFINS e, por isso, não pode ser comparado ao procedimento aplicável ao insumo não tributado. Não se comparam elementos distintos por absoluta impropriedade de meio e inconsistência de conclusão.

Ao meu sentir também não é possível a restrição imposta sob a fundamentação de que o custo do frete passa a ser o custo do próprio insumo. O custo do insumo é aquele representado na nota fiscal de sua compra e é sobre este número que se deve imputar as regras específicas do crédito presumido. Qualquer outra interpretação resultaria na redução do direito ao crédito do contribuinte sem o supedâneo de fundamentação legal para tanto.

Com isso, quanto à possibilidade de crédito integral no frete de insumos, dou provimento ao recurso do contribuinte.

- Observa-se, portanto, que, assim como no caso dos presentes autos, a equiparação pretendida pela Fiscalização é infundada, visto tratar-se de elementos distintos que não se comparam por absoluta impropriedade de meio e inconsistência de conclusão. Como se vê, a tributação relativa a cada espécie (insumo x frete) é específica, formalizada por notas fiscais próprias, sendo impossível equipará-las sob a justificativa de que representam um custo global de aquisição do insumo, ou mesmo sob a simples assertiva de que “o acessório segue o principal”.

- Cumpre ressaltar que esse entendimento vem sendo consolidado na jurisprudência das Turmas Ordinárias do CARF, como indica recente texto de autoria do ex-Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que foi publicado no site do Conjur, bem como na própria jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- A este respeito, cumpre destacar que a pretensão fazendária reflete mais uma vez um entendimento superado pela própria CSRF, que decidiu que o frete possui natureza diversa daquela relacionada ao bem que está sendo transportado.

- Este entendimento foi proferido pela 3ª Turma da CSRF nos acórdãos nº 9303-009.845, nº 9303-009.846 e nº 9303-009.847, sessão de 10.12.2019, de relatoria do Conselheiro Demes Brito que, ao manter o acórdão recorrido, reconheceu que “In caso, os gastos com fretes no transporte de insumos possui natureza diversa do bem transportado, formalizado por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS, ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, os valores recebidos em contrapartida pela prestação de serviços será incluído na base de cálculo das Contribuições, devido pelo transportador, eis que se trata de uma operação tributada.”

- Indene de dúvidas, portanto, que o crédito calculado sobre as despesas com o frete na aquisição dos insumos não possui a mesma natureza do produto transportado, razão pela qual deve ser reconhecido à Manifestante o direito aos créditos referentes a essas despesas com frete.

- Por fim, em que pese não tenha sido questionada a essencialidade do frete contratado pela Manifestante para o transporte das matérias prima, junta-se à presente defesa laudo técnico (Docs_Comprobatorios), em que consta todo o detalhamento desse serviço contratado e a sua essencialidade ao processo produtivo da Fertilizantes Heringer, haja vista que, sem esses serviços de transporte, os insumos não chegariam à sua planta fabril, inviabilizando a produção do bem destinado à venda.

- Assim, restando comprovada a essencialidade desses serviços de frete contratados pela Manifestante, bem como o direito ao creditamento de PIS e COFINS independentemente do insumo transportado ter sido tributado, ou não, deve ser reformado o Despacho Decisório ora impugnado para cancelar as glosas realizadas pela DRF/Vitória em relação a esse ponto.

- Caso se entenda, contudo, que seria necessária a apresentação de algum documento/esclarecimento específico para comprovação dos créditos relativos a determinado item, a Manifestante requer seja o feito baixado em diligência, de forma a possibilitar a comprovação do direito ao creditamento respectivo.

b) Frete para transferência de produtos acabados

- Em relação às glosas dos créditos de PIS e COFINS relativos aos fretes contratados pela Manifestante para transporte de produtos acabados (fertilizantes), destaca-se que essas glosas também não merecem prosperar.

- Isso porque, em relação aos fretes de produtos acabados, o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prevê que, do valor apurado a título de COFINS, o contribuinte sujeito à incidência não cumulativa da contribuição poderá descontar

créditos relativos às despesas com frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

- O disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 é aplicável, também, à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativo, por força do que dispõe o art. 15, II, desta mesma lei:

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (LGL\2002\598), o disposto:

(...)

II – nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§1º e 10 a 20 do art. 3º desta lei;

- A Manifestante, por questões essenciais de logística operacional, necessita fracionar as operações de venda dos produtos fabricados, remetendo-os, por meio de fretes contratados junto a outras pessoas jurídicas, aos seus demais estabelecimentos antes da remessa efetiva ao destinatário do bem.

- Estas remessas, por sua vez, nada mais são do que uma verdadeira etapa da própria operação de venda da mercadoria, o que possibilita, por consequência, a apropriação de crédito de PIS e COFINS sobre as despesas necessárias ao seu custeio.

- Com efeito, o frete na operação de venda previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 deve contemplar todos os transportes das mercadorias necessários à sua circulação econômica. Isso significa que tanto o transporte das mercadorias acabadas entre os estabelecimentos da Fertilizantes Heringer, quanto o transporte das mercadorias do estabelecimento comercial para o estabelecimento do comprador, devem ser considerados “fretes na operação de venda”.

- A expressão, “operação” de venda, neste caso, deve ser compreendida em seu sentido amplo, capaz de abarcar as etapas necessárias à efetiva entrega do produto ao seu comprador final. Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pela CSRF em recentes precedentes. Senão, veja-se:

COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes na transferência de mercadorias/produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 – eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda – quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. (CSRF – 3ª Turma, acórdão nº 9303-006.218, sessão de 24/1/18)

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda – quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda - quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a

continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

(CSRF – 3ª Turma, acórdão nº 9303-005.156, sessão de 17/5/2017)

- Ainda que se entenda que o frete das mercadorias acabadas transportadas pela empresa entre seus estabelecimentos não se enquadraria no conceito de frete na operação de venda, cumpre esclarecer que estas despesas devem ser enquadradas como insumo, na hipótese de creditamento prevista no inciso II dos arts. 3º das Leis nº's 10.637/02 e 10.833/03, haja vista tratar-se de dispêndios essenciais, diretamente vinculados à sua atividade econômica.

- O laudo técnico anexo (Docs_Comprobatorios) também atesta a necessidade e a essencialidade desses fretes contratados pela Manifestante para transporte de produtos acabados.

- Com efeito, convém destacar o entendimento já consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática de recursos repetitivos, no sentido de que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

- O referido entendimento já foi, inclusive, corroborado pela própria Receita Federal por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

- Nesse ponto, cumpre esclarecer que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais também já manifestou o seu entendimento de que os fretes na transferência de produtos acabados também devem ser enquadrados como insumo, na hipótese de creditamento prevista no inciso II dos arts. 3º das Leis nº's 10.637/02 e 10.833/03:

COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes na transferência de mercadorias/produtos acabados entre

estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 – eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda – quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

(CSRF – 3ª Turma, acórdão nº 9303-006.218, sessão de 24/1/18)

- Diante das considerações até aqui descritas e dos precedentes da CSRF acima colacionados, dúvidas não remanescem quanto à possibilidade de a Manifestante apurar créditos de PIS/COFINS em decorrência das despesas com serviços de frete contratados para o transporte de produtos acabados, inclusive em relação às remessas para seus próprios estabelecimentos.

NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

- Caso essa Delegacia de Julgamento entenda que as planilhas e demais documentos apresentados ao presente processo administrativo (ao longo do procedimento fiscalizatório e na presente defesa) não são suficientes à comprovação do direito postulado pela Manifestante, deve ser reconhecida a necessidade de realização de diligência nesse sentido, haja vista que cabe ao Fisco fiscalizar e verificar as alegações do contribuinte.

- É dever do contribuinte apresentar as provas que entende necessárias à comprovação do seu direito e, caso a Fiscalização não se dê por convencida, os autos devem ser baixados para realização de diligências in loco, ou solicitação de juntada de documentos.

- O art. 28 do Decreto nº 7.574/2011 prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do DEVER atribuído ao órgão competente para a instrução do processo administrativo:

Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29.

- O citado artigo 28 deixa evidente que o dever de instruir o processo administrativo também cabe à autoridade competente, quando entender não estarem devidamente comprovados todos os fatos pertinentes à causa. Isso, até mesmo em respeito ao princípio da verdade material.

- Como é sabido, em matéria tributária deve a Fiscalização buscar a verdade material dos fatos para apurar a efetiva existência do crédito. Nesse sentido, destaca-se o ensinamento de Mary Elbe Queiroz:

“A síntese da verdade material manifesta-se em que não deve a Administração se satisfazer, dentro do processo tributário, apenas com as provas e versões fornecidas pelas partes, tendo o dever de trazer para o processo todo e qualquer elemento, dados, documentos ou informações, desde que obtidos por meio lícitos (consoante o artigo 5º, LVI, da Constituição), a fim de obter a verdade real da ocorrência, ou não, da obrigação tributária, seja pró ou contra o Fisco, seja pró ou contra o contribuinte”.

- O Eg. Conselho Administrativo de recursos Fiscais também reconhece a vinculação da Autoridade Tributária à verdade material:

VERDADE MATERIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. ADMISSÃO. O procedimento administrativo tributário preza pelo princípio da verdade material, vale dizer, no processo administrativo não se permite análise rasas de documentos, tampouco a prevalência de declarações equivocadas. Constatado erro nas informações prestadas à fiscalização, este não prevalece quando comprovada a verdade dos fatos. A jurisprudência do Tribunal Administrativo Federal corrobora este entendimento, impedindo que o formalismo se sobreponha à matéria e à realidade dos fatos.

PRECLUSÃO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. INOCORRÊNCIA. A apresentação de provas antes (ou juntamente) da manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que indeferiu pedido do contribuinte não configura preclusão, cabendo à autoridade de primeira instância apreciá-las. DECISÃO RECORRIDA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. A falta de apreciação das provas apresentadas na fase impugnatória constitui cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo e fundamento de nulidade da decisão recorrida. Decisão 1ª instância anulada. Recurso Voluntário Parcialmente Provido, decisão de primeira instância anulada.” (CARF – 3ª Seção – 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Acórdão 3302-001.643. Data do julgamento 24.09.2012).

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2012 JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS O princípio da Verdade Material impõe, ao julgador administrativo, a busca da realidade, para que a tributação recaia apenas sobre aquelas hipóteses definidas pelo legislador como sendo tributáveis. Por isso, deve-se admitir a juntada de documentos posteriores, quando ficar caracterizada alguma das hipóteses elencadas no artigo 16, parágrafo 4º do Decreto nº 70.235/72 ou se os documentos forem

essenciais para o deslinde da discussão. Não restando comprovadas as hipóteses legais ou sendo os documentos imprestáveis ao convencimento do julgador, não se pode admitir juntada atemporal destes.

(...)

(CARF – 1ª Seção – 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Acórdão 1302-002.690. Data do julgamento 16.03.2018 – destacou-se).

- É inequívoco, portanto, que no âmbito do processo administrativo, ao contrário do que ocorre no processo judicial, busca-se a verdade real em contraste com a verdade formal. O que se busca, portanto, é a verdade substancial para que o controle administrativo possa ocorrer efetivamente, corrigindo eventuais erros que lesem direitos do contribuinte.

- O dever de busca da verdade material que pesa sobre a Administração judicante é consequência da legalidade tributária e tem natureza constitucional, para cuja estrutura processual é indispensável o princípio inquisitório. Essa finalidade do processo administrativo tributário tem imediatos efeitos nos princípios ou máximas que o estruturam, para assegurar uma efetiva tutela legal, refletida pelos poderes de cognição dos julgadores na delimitação fática do processo e na natureza e limites do objeto do processo.

- Afigura-se nula, pois, toda e qualquer decisão da esfera administrativa que deixar de apreciar esclarecimentos e demonstrativos documentais relacionados à matéria em discussão, apresentados pelo contribuinte, por ferir o princípio da verdade material, já que é dever da autoridade administrativa atentar para todas as provas e fatos de que tenha conhecimento.

- Nas palavras de JAMES MARINS:

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalização através do lançamento tributário.

A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material. (Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial. São Paulo: Dialética, 2005, pág.

178).

- Importando estas premissas ao caso em apreço, dúvidas não remanescem de que é detentora do direito creditório pleiteado, o qual teve parte indeferida, indevidamente, pela Fiscalização.

- Assim, caso se entenda não estarem devidamente comprovadas todas as alegações da Manifestante, deve ser determinada a baixa dos autos em diligência, oportunizando à Empresa a apresentação de outros esclarecimentos e/ou documentos que se entender necessários.

PEDIDOS

- Por todo o exposto, a Fertilizantes Heringer requer:

i) preliminarmente, sejam recalculados os créditos reconhecidos à Manifestante, nos termos do tópico IV da presente defesa, a fim de que sejam considerados os corretos valores da contribuição deduzida nas apurações referentes a todos os meses do trimestre sob análise, realizando, na sequência, o imediato ressarcimento dos valores indevidamente reduzidos do crédito reconhecido.

ii) No mérito, o conhecimento e integral provimento de sua Manifestação de Inconformidade para que seja cancelado o Despacho Decisório para anular as glosas realizadas pela DRF/Vitória, ante as razões acima expostas, que comprovam o direito da Manifestante aos créditos de PIS e COFINS. Consequentemente, requer-se o deferimento integral do direito creditório pleiteado no PER/DCOMP, homologando-se as eventuais compensações vinculadas, cancelando eventuais processos de cobrança expedidos, bem como ressarcindo saldo credor porventura remanescente.

- Caso esta DRJ entenda como necessário, requer que o feito administrativo seja devolvido em diligência à DRF/Vitória, determinando-se a regular análise dos créditos pleiteados no PER/DCOMP subjacente, bem como para intimação da Manifestante para apresentação de eventual documento/esclarecimento que se entenda necessário.

O interessado impetrou o Mandado de Segurança nº 50333473220214025101/RJ, com pedido de liminar, contra ato atribuído ao DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO/RJ - UNIÃO - FAZENDA NACIONAL - RIO DE JANEIRO.

O juízo da 29ª Vara Federal do Rio de Janeiro deferiu em parte o pedido de tutela liminar nos seguintes termos:

" Ante o exposto, DEFIRO PARCIALMENTE A MEDIDA LIMINAR REQUERIDA e JULGO PROCEDENTE, EM PARTE, O PEDIDO, com fulcro no artigo 487, I, do CPC, para determinar que a Autoridade Coatora conclua o exame e profira decisão nos processos administrativos (Manifestações de Inconformidade), no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, desde que não existam pendências administrativas a serem sanadas pela Parte Autora."

É o relatório.

Ato contínuo restou decidido pela 17ª Turma da DRJ07, por unanimidade de votos, a parcial procedência da manifestação de inconformidade, com o conseqüente restabelecimento de parcela do crédito de PIS não-cumulativo requerido em PER/DCOMP pela recorrente, *decisum* assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS AOS AUTOS. REQUISITOS.

A prova documental será apresentada na impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, condições não verificadas nos autos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Desnecessária a realização de diligência visto conter os autos todos os elementos para o deslinde do processo.

ILEGALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA.

As Delegacias de Julgamento não são competentes para se pronunciar a respeito da legalidade de normas infralegais tributárias, validamente editadas, a ponto de reconhecer-lhes a inaplicabilidade a casos expressamente nelas previstos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES.

Em razão da sua essencialidade e relevância ao processo produtivo, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de matérias-primas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica geram direito à apuração de créditos a serem descontados da contribuição devida no mês.

Inexiste hipótese legal prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição sobre o frete pago na aquisição de bens. Somente se for possível a apuração de créditos em relação ao bem adquirido, por se tratar de insumo, o valor do transporte pago na aquisição poderá, em regra, integrar o custo de aquisição do bem e servirá, indiretamente, de base de cálculo do valor do crédito das contribuições a ser apurado.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da contribuição não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro e demais operações portuárias, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em recurso voluntário a recorrente apresentou defesa consubstanciada nos tópicos:

III – AUSÊNCIA DE ANÁLISE, PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, QUANTO À PRELIMINAR ARGUIDA NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE: EQUÍVOCO DO FISCAL NO CÁLCULO DO CRÉDITO RECONHECIDO RESSARCIDO À MANIFESTANTE

IV – GLOSAS A SEREM CANCELADAS PELO CARF – SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS INSUMOS

IV.1 – FRETES MUNICIPAIS

IV.1.1 - FRETE COMPRA INSUMOS

IV.1.2 – FRETE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS

IV.2 - SERVIÇOS PORTUÁRIOS

V - NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA: APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Ao final do expediente recursal, pede:

VI - PEDIDOS

Por todo o exposto, a Recorrente requer:

(i) Preliminarmente, que seja reconhecido o equívoco dos cálculos da DRF Vitória (mantido pela DRJ) em relação aos créditos reconhecidos ressarcidos à Fertilizantes Heringer, determinando-se a baixa do feito em diligência para que sejam recalculados os créditos reconhecidos à Recorrente, nos termos do tópico III do presente recurso, a fim de que sejam considerados os corretos valores da contribuição deduzida nas apurações referentes a todos os meses do trimestre sob análise, realizando, na sequência, o imediato ressarcimento dos valores indevidamente reduzidos do crédito reconhecido.

(ii) No mérito, o provimento do presente Recurso Voluntário para que seja reformado parcialmente o acórdão da DRJ 07 e deferido integralmente o direito creditório pleiteado no PER/DCOMP, homologando-se as eventuais compensações vinculadas, cancelando eventuais processos de cobrança expedidos, bem como ressarcindo saldo credor porventura remanescente.

(iii) Caso este Conselho de Recursos Fiscais entenda como necessário, requer que o feito administrativo seja devolvido em diligência à DRF/Vitória determinandose a regular análise dos créditos objeto de glosa, bem como para intimação da Recorrente para apresentação de eventual documento/esclarecimento que se entenda necessário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

A peça recursal é tempestiva, e atende aos demais requisitos legais necessários para o seu processamento, devendo, pois, ser conhecida.

Em linhas gerais, a discussão circunda as hipóteses de apuração de créditos das contribuições no regime não cumulativo sobre bens e serviços adquiridos no mercado interno e utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Após verificação contábil-fiscal, e adotando os critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no bojo do Resp nº 1.221.170, c/c Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, a fiscalização reconheceu como insumo parte dos bens e serviços tomados pela recorrente tendo, no entanto, glosado créditos apurados sobre serviços portuários e sobre despesas de frete municipal, incluindo os créditos aproveitados pela recorrente em relação aos serviços de frete na aquisição de matéria prima tributada.

A DRJ reverteu as glosas sobre os créditos sobre a transferência *intercompany* de produtos inacabados. As demais rubricas glosadas pela fiscalização foram mantidas, sob as seguintes razões:

Fretes s/compra insumos (fertilizantes e matérias primas)

(...)

Nesse sentido, somente ensejaria direito a crédito o gasto com frete na aquisição de insumo apenas se este último, por si só, gerasse direito a crédito, uma vez que o transporte por si só não geraria direito a crédito, seria mero acessório, componente do custo de aquisição do bem adquirido.

Nesse ponto, cabe dizer que ficaram reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou

fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, e suas matérias-primas, nos termos inciso I do art. 1º da Lei 10.925/2004.

(...)

Dessa maneira, concluo pela procedência das glosas efetuadas sobre fretes incorridos na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero.

Fretes s/ transferências de matérias-primas

(...)

Ao tratar a questão, a Cosit faz menção tão-somente aos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como combustíveis utilizados em frota própria de veículos; embalagens para transporte de mercadorias acabadas; contratação de transportadoras. Isso porque tais dispêndios ocorrem após o processo produtivo, de modo que inviável considerá-los como insumos, mesmo à luz do entendimento manifestado pelo STJ. Veja-se: (...)

No caso dos fretes incorridos com o transporte de matérias-primas e demais insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, entendo que tais critérios estejam atendidos, visto que, no primeiro caso, sem tal transporte não se pode iniciar uma etapa do processo produtivo e, no segundo caso, o processo produtivo não pode ter seguimento no estabelecimento que detém as condições materiais para completar as etapas restantes que transformarão o produto em elaboração em produto acabado.

(...)

Assim, tendo tais dispêndios atendido aos critérios da essencialidade e da relevância, resta-nos reconhecer a possibilidade de apuração de créditos sobre tais operações na condição de serviços utilizados como insumos.

Os Demonstrativos abaixo foram retirados do Relatório Fiscal e trazem, de forma discriminada, na linha chamada "FRETES MUNICIPAIS", os valores dos serviços de frete municipal (Ref. Mat. Prima), cujas glosas devem ser revertidas: (...)

Dos Serviços operações portuárias

(...)

A questão relativa às despesas incorridas na importação é mais complexa. Primeiro porque os créditos apurados na importação são disciplinados pela Lei nº 10.865/2004, a qual prevê que o valor do crédito será o valor pago na operação de importação, o qual, por sua vez, tem como base de cálculo o valor aduaneiro, conforme se extrai dos art. 7º, I, c/c art. 15 da referida norma.

Dessa maneira, é inviável admitir que os dispêndios ocorridos em território nacional, como aqueles decorrentes das operações portuárias, possam ensejar a apuração de créditos das contribuições sob amparo da Lei nº 10.865/2004.

Resta verificar, por outro lado, se tais dispêndios estão aptos a permitir a apuração de créditos sob amparo das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, já que decorrem de operações contratadas com pessoas jurídicas localizadas em território nacional.

De início, cabe registrar que não há hipótese legal expressa prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, sobre gastos com operações portuárias ou quaisquer das despesas, acima listadas, incluídas nesta rubrica.

Mas poder-se-ia alegar que as despesas portuárias integram o custo de aquisição do bem, nos termos do art. 289, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), anteriormente transcrito, devendo, assim, compor a base de cálculo do valor do crédito das contribuições a ser apurado, caso o bem adquirido possa gerar créditos.

Como dito acima, ficaram reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, e suas matérias-primas, nos termos inciso I do art. 1º da Lei 10.925/2004.

Ademais, os art. 3º, § 2º, II, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 expressamente vedam a apuração de créditos sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

À época, além de sustentar à indispensabilidade dos serviços portuários e de frete, a recorrente também defendeu a exigência de erros no cálculo apresentado pela fiscalização, em síntese:

Com efeito, a Manifestante, no momento em que foi apurar os valores dos créditos de PIS passíveis de ressarcimento (códigos 201, 208, 301 e 308, verificou que a totalidade dos créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – Importação (cód. 208), dos créditos vinculados à receita de exportação – Alíquota Básica (cód. 301) e dos créditos vinculados à receita de exportação – Importação (cód. 308), já haviam sido utilizados para desconto da própria contribuição apurada no período.

Restaram para ressarcimento em espécie, portanto, apenas parte dos créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (cód. 201), haja vista que outra parte também foi utilizada para desconto da

própria contribuição apurada no período. Ou seja, apenas são objeto do pedido de ressarcimento sob análise os créditos vinculados ao cód. 201.

Pois bem. Após realizar a glosa de parte dos créditos apurados pela Manifestante (as quais serão impugnadas a seguir), o il. Fiscal realizou o cálculo dos créditos de PIS a serem ressarcidos à Manifestante. Ocorre que, ao invés de considerar apenas o valor do crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (cód. 201), que efetivamente foi objeto do PER em questão, o il. Fiscal realizou a soma de todos os créditos ressarcíveis da Empresa, classificados sob os códigos 201, 208, 301 e 308, mesmo ciente de que esses créditos foram integralmente utilizados para dedução da contribuição apurada no período e, portanto, não foram objeto do pedido de ressarcimento. Após reduzir o valor glosado da soma de todos esses créditos, o il. Fiscal também somou as deduções das contribuições apuradas no período em relação a todos esses quatro tipos de crédito.

(...)

Nesse ponto reside o primeiro equívoco do fiscal, haja vista que os créditos classificados sob os códigos 208, 301 e 308 efetivamente não são objeto do pedido de ressarcimento em questão, de forma que esses créditos, e tampouco os descontos das contribuições realizadas em relação a esses créditos, jamais poderiam interferir no cálculo dos créditos a serem ressarcidos à Manifestante no PER sob análise (créditos sob o cód. 201).

Esse equívoco, contudo, embora seja importante de se esclarecer, não trouxe maiores repercussões no cálculo do crédito a ser ressarcido. O problema maior, no presente caso, decorre do fato de que, conforme se verifica pelo Demonstrativo de Apuração do Crédito destacado acima, a DRF/Vitória considerou um valor da contribuição deduzida no período, em relação ao crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (cód. 201), consideravelmente superior ao que efetivamente foi deduzido pela Manifestante.

(...)

Conforme se verifica, a Fiscalização considerou que, em janeiro de 2017, a Manifestante teria utilizado, para desconto da contribuição apurada no período, o valor de R\$114.177,21 do crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (cód. 201).

Ocorre que, na realidade, o valor utilizado pela Manifestante do crédito disponível (cód. 201) para desconto da contribuição apurada em janeiro de 2017 perfaz o montante de R\$109.678,18.

O demonstrativo de crédito anexo, obtido por meio do EFD Contribuições da Manifestante, comprova que o valor de PIS efetivamente deduzido na apuração do mês de janeiro de 2017 foi no montante de R\$109.678,18:

(...)

O mesmo equívoco do Fiscal foi verificado para todos os meses do trimestre sob análise no presente processo administrativo e, também, em relação aos demais trimestres do período fiscalizado, o que acarretou uma redução considerável e indevida do crédito a ser ressarcido à Manifestante.

Ausente manifestação expressa pela DRJ acerca da transcrita preliminar, em sede recursal a recorrente busca o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido.

Acolho o pedido da recorrente, pois patente o cerceamento do direito à defesa e do descumprimento do dever de motivação das decisões.

Na preliminar supra reproduzida, a recorrente não só apresenta argumentos capazes de alterar a base de cálculo do crédito disponível e apurado pela fiscalização, como demonstra analiticamente os equívocos que sequer foram enfrentados pela DRJ.

Dado o caráter precário da decisão sobre matéria afeta à base de cálculo das contribuições capaz de definir o montante do crédito devido e passível de ressarcimento, apreciar nesta fase recursal o argumento resultaria em violação ao duplo grau de jurisdição, ao cerceamento do direito de defesa bem como, à supressão de instância.

Ante o exposto, com fulcro no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, dou parcial provimento ao recurso voluntário para anular a decisão recorrida e, conseqüentemente, devolvo os autos a DRJ para que nova decisão seja expedida e seja enfrentado o argumento da recorrente constante no tópico “IV – PRELIMINAR – EQUÍVOCO DO FISCAL NO CÁLCULO DO CRÉDITO RECONHECIDO A SER RESSARCIDO À MANIFESTANTE” (e-fls. 148 *usque* 153) da manifestação de inconformidade.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa